Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 34020 du rôle
Inscrit le 13 février 2014

Audience publique du 10 mars 2015

Recours formé par
Monsieur ..., … (France)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34020 du rôle et déposée le 13 février 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Cathy Arendt, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., avocat, demeurant actuellement à F…, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 novembre 2013 portant rejet de sa réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie émis par le bureau d'imposition, RTS Esch-sur-Alzette, le 7 juin 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 mai 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 10 juin 2014 par Maître Cathy Arendt au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Lara Mota Arada, en remplacement de Maître Cathy Arendt, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou Thill en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 janvier 2015.

Le 7 juin 2013, le bureau d'imposition, RTS Esch-sur-Alzette, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin d'appel en garantie (*Haftungsbescheid*) en vertu du § 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégée « AO », en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée … S.à r.l., ci-après désignée par « la société … », ledit bulletin déclarant Monsieur ... co-débiteur solidaire d'un montant de … € en principal et intérêts au titre d'impôt des années 2010 à 2012 incombant à la société .... Ledit bulletin est libellé comme suit :

« […] *Il est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par la société ... sàrl, immatriculée sous le numéro fiscal ..., à titre de l'impôt sur les traitements et salaires :*
Année 2010 ... principal ... intérêts
Année 2011 ... principal ... intérêts

Année 2012	*... principal*	*... intérêts*
Total	*...*	*...*

Il résulte de la publication au Mémorial C numéro ... du ... que vous avez été nommé gérant administratif de la société ... sàrl à l'assemblée générale du .... En cette qualité vous avez disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous votre signature à partir de cette date.

En votre qualité de gérant administrafif vous avez été en charge de la gestion journalière pour les années 2010, 2011 et 2012. Durant cette période, l'impôt sur les traitements et salaires d'une somme de ....- € est resté en souffrance.

En vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au § 103 AO.

Aux termes du § 103 AO vous étiez, en tant que gérant administratif, personnellement tenu, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

Conformément au § 106 AO, il vous incombait de prélever sur les fonds administrés les fonds nécessaires pour acquitter les impôts nés avant la disparition de la société ... sàrl et d'assurer leur paiement.

Durant la période du 01.03.2010 au 01.03.2012, il vous appartenait de retenir, de déclarer et de payer la retenue ; or durant cette période, la retenue d'impôt dû sur les traitements et les salaires n'a pas été payée.

Cette omission de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est une inexécution fautive de vos obligations en tant que représentant de la société ... sàrl. (CA du ... no ...)

Suite à votre comportement fautif le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les retenues d'impôt d'un montant de ....- € qui se compose comme suit :

Année 2010	*...*	*principal*	*... intérêts*
Année 2011	*...*	*principal*	*... intérêts*
Année 2012	*...*	*principal*	*... intérêts*

Il y a lieu de relever qu'en vertu du § 110 AO, votre responsabilité pour les actes accomplis pendant la période de vos fonctions survit à l'extinction de votre pouvoir de représentation.

Sur base des éléments qui précèdent, votre responsabilité personnelle se trouve engagée en application du § 109 AO et vous êtes co-débiteur solidaire des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... sàrl sur les traitements et salaires de son personnel. […] »

Par courrier du 26 juin 2013, Monsieur ... a introduit une réclamation auprès du directeur de l'administration des contributions directes, ci-après désignée par « le directeur », contre le bulletin d'appel en garantie précité du 7 juin 2013.

Par décision du 13 novembre 2013, le directeur reçut la réclamation en la forme et la rejeta comme non fondée.

Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 1er juillet 2013 par le sieur ..., F-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires Esch-sur-Alzette en date du 7 juin 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant administratif de la société à responsabilité limitée ..., de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour les années 2010 à 2012 au montant total de ... euros, dont ... euros en principal et ... euros pour intérêts de retard; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait valoir en substance qu'il n'y aurait pas eu d'inexécution fautive de sa part ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier fiscal que durant la période du 1er mars 2010 au 1er mars 2012, la retenue d'impôt sur les traitements et salaires n'a pas été payée au bureau de recette ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;

que dans la mesure où le gérant administratif par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité du gérant administratif est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du ... no ...) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBI. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBI. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant administratif d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du ..., no ...) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité de l'administrateur, pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no .. du ... que lors de l'assemblée générale du ..., le réclamant a été nommé gérant administratif de la société ... ;

Considérant que pour les années en cause, le réclamant n'a réglé aucune retenue, ce fait constituant en soi une faute caractérisée ;

Considérant en effet que le § 109 AO prévoit un régime de responsabilité des représentants d'une société qui ne déroge pas au droit commun, mais qui le renforce, et soumet la mise en œuvre de cette responsabilité à la triple condition de l'existence d'une faute (schuldhafte Verletzung), d'un dommage et d'un lien de causalité entre le dommage et la faute ;

Que la faute consiste dans le fait, soit de ne pas avoir accompli soi-même, soit de ne pas avoir veillé à l'accomplissement des obligations incombant à la personne morale représentée et que le dommage consiste dans l'insuffisance de l'impôt légalement dû, le lien de causalité se caractérisant par le fait que l'insuffisance est la conséquence du comportement fautif du représentant ;

Que le fait pour un gérant administratif, position-clé d'une société, de ne pas verser les retenues sur traitements et salaires au Trésor public constitue un comportement fautif per se ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant qu'entre le 1er mars 2010 et le 1er mars 2012, les montants à retenir n'ont pas été payés au receveur ;

Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires pendant les années 2010 à 2012 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant administratif de la société à responsabilité limitée ... est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires de la période en cause est justifiée ;

Considérant que, de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, l'administrateur responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme ;

la rejette comme non fondée. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 13 février 2014, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 13 novembre 2013.

Conformément aux dispositions du § 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes aux contribuables. Or, conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt.

Il s'ensuit que le tribunal administratif est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par Monsieur ....

Ledit recours est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir quant aux faits de l'espèce qu'il serait le seul et unique actionnaire et bénéficiaire économique de la société ... qui aurait comme objet social l'exploitation d'un bar dénommé « … » à …. Etant donné qu'il serait résident …, il aurait engagé Monsieur … pour gérer ledit débit de boissons. En raison de son éloignement, la société aurait été déclarée en état de faillite en mars 2010 pour une dette impayée au Centre commun de la sécurité sociale. Cette faillite aurait cependant été rabattue par un jugement du tribunal de commerce, statuant sur opposition, en date du …. Pour prévenir toute difficulté à l'avenir, Monsieur … aurait été engagé comme directeur du débit de boissons par contrat de travail depuis le 1er mars 2010. Monsieur ... relate que Monsieur … aurait détourné le profit dégagé par l'activité de la société, de sorte que cette dernière aurait été désargentée. Ainsi, la brasserie … aurait suspendu son autorisation de débit de boissons vers la fin du mois de mars 2012. Afin de s'approvisionner Monsieur … aurait entamé des relations commerciales avec d'autres fournisseurs, mais aurait à un certain moment arrêté d'honorer les factures.

Monsieur ... donne à considérer que dès qu'il aurait été au courant de ces méfaits, il aurait ordonné à Monsieur … d'arrêter toute activité ce que ce dernier aurait néanmoins ignoré. Il aurait informé les autorités et aurait même fait changer la serrure de l'établissement afin de mettre fin aux agissements de Monsieur …. Cependant, ce dernier aurait à son tour, le même jour, changé la serrure et aurait vidé les caisses du bar.

Confronté à cette situation, il aurait décidé de mettre la société en liquidation.

Il se serait avéré que le directeur n'aurait pas tenu de livre journalier et pas non plus de comptabilité sérieuse, de même qu'il aurait déclaré son salaire auprès des organismes sociaux comme étant de … € alors qu'à l'origine son salaire n'avait été que de … € et aurait été ramené ensuite à seulement … € depuis décembre 2010.

En droit, le demandeur fait valoir de prime abord que le bulletin d'appel en garantie serait nul pour défaut de porter de signature. A cet égard, il fait valoir que s'il était exact que le bulletin d'appel en garantie originaire indiquerait le nom du préposé du bureau d'imposition, il ne serait pas signé. Or, l'absence de signature l'empêcherait d'apprécier la

régularité formelle du bulletin alors que les juridictions administratives qualifieraient la signature d'un acte administratif de formalité substantielle.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Force est au tribunal de constater de prime abord que le demandeur ne présente aucun moyen susceptible de contester utilement la compétence du bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette, ni du préposé de ce bureau. Quant au défaut de signature du bulletin d'appel en garantie déféré, le tribunal est amené à conclure, sur base des enseignements de la Cour administrative[1], que les §§ 210 b) et 211 AO, applicables en la présente matière, étant donné qu'il s'agit à la base d'impôts sur les traitements et salaires, ne requierent pas formellement la signature du bulletin d'impôt.

Dès lors, le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

En deuxième lieu, le demandeur critique le fait qu'il n'a pas été impliqué à l'élaboration du bulletin d'appel en garantie et estime que de ce fait ses droits de la défense auraient été violés. Cette façon de procéder constituerait par ailleurs une violation de jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Force est au tribunal de constater de prime abord que si le principe général du respect des droits de la défense dégagé par la Cour de justice de l'Union européenne dans les arrêts cités par le demandeur, a vocation de s'appliquer lors de la procédure administrative devant l'administration des Contributions directes, y compris la procédure de réclamation devant le directeur, il n'en reste pas moins que ce principe est respecté par la législation applicable en la matière dans la mesure où, tel que relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, le § 205 AO, certes non applicable dans le cadre de l'élaboration d'un bulletin d'appel en garantie, mais qui mérite néanmoins d'être rappelé pour apprécier le dialogue entre une personne morale, à travers ses représentants, et les autorités dans son ensemble, impose à l'administration des Contributions directes d'informer le contribuable si elle entend s'écarter de ses déclarations, la condition préalable au respect de cette obligation de l'administration des Contributions directes étant cependant celle que le contribuable respecte ses obligations de déclaration fiscale en général. Or, c'est justement en matière d'appel en garantie que l'appelé, en tant que représentant de la personne morale en cause, n'a pas respecté les obligations fiscales qu'il devait honorer pour le compte de la personne qu'il représentait, comme, en l'espèce, par le non-paiement de la retenue d'impôt sur traitements et salaires.

Le tribunal tient encore à ajouter qu'au niveau de la procédure non contentieuse, l'appelé en garantie a parfaitement le droit de faire valoir ses arguments en introduisant une réclamation auprès du directeur, dont la décision clôture la phase administrative.

Par voie de conséquence, le tribunal ne saurait déceler en général, une violation des droits de la défense d'un contribuable par le système organisé par l'AO, ni en l'espèce par le non-respect d'une disposition de l'AO.

Partant, le moyen afférent laisse d'être fondé.

[1] voir CA 29 octobre 2009, n° 25768C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 350 et les références y citées

En troisième lieu, le demandeur fait valoir que le directeur n'aurait pas pris position par rapport à un certain nombre de moyens développés dans sa réclamation, de sorte qu'il aurait violé l'article 89 de la Constitution.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

A cet égard, force est au tribunal de constater que s'il est exact que le § 258 AO impose au directeur de motiver sa décision de rejet d'une réclamation, la finalité de cette disposition est celle que le contribuable doit être à même de retracer et de comprendre les raisons ayant amené le directeur à rejeter sa réclamation. Cette obligation n'implique néanmoins pas que le directeur répond en détail à tous les moyens soulevés dans la réclamation. Etant donné que la décision directoriale déférée citée *in extenso* ci-avant, contient une motivation de nature à permettre au demandeur de déceler les raisons du rejet de sa réclamation, le moyen afférent laisse d'être fondé.

Cette conclusion n'est pas énervée par la référence faite par le demandeur à l'article 89 de la Constitution, disposant : « *Tout jugement est motivé. Il est prononcé en audience publique* », étant donné que la décision directoriale est à qualifier d'acte administratif et non pas de jugement prononcé par une juridiction.

Quant au fond, le demandeur fait valoir que l'administration aurait dû se tourner contre Monsieur ... qui aurait eu les pouvoirs de gérer la société. Il conteste par ailleurs toute faute dans son propre chef, notamment en raison du fait qu'il n'aurait pas eu de contrôle sur les comptes de la société ....

Le délégué du gouvernement fait valoir que le directeur aurait fait une saine appréciation de la situation du demandeur, de sorte que la requête introductive d'instance serait à rejeter pour ne pas être fondée.

Aux termes du § 103 AO, « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln, die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen.* »

Dès lors, le représentant d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du représentant d'une personne morale du fait du non-paiement des impôts dont est redevable cette personne morale, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du § 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind.* »

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société, en ce compris, conformément au § 108 AO, les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer : *a contrario*, les personnes non visées par ces dispositions ne sont pas soumises à cette responsabilité personnelle.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du § 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le paragraphe 7 (3) de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », ci-après désignée par « StAnpG », disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », de sorte que le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux. En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix.

Quant à l'exercice du pouvoir d'appréciation par l'administration, le paragraphe 2 StAnpG dispose que « *(1) Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessens-Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ». Ainsi, l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En ce qui concerne la responsabilité personnelle du demandeur, force est de constater, tel que relevé ci-avant, que le §103 AO soumet les dirigeants d'une société à l'obligation de veiller à ce que les impôts dus soient payés au trésor public.

En l'espèce, force est au tribunal de constater qu'il est constant en cause qu'au moment où les impôts dont le défaut de paiement se trouve à la base du bulletin d'appel en garantie, le demandeur était le seul gérant de la société ... et qu'il avait été également son seul actionnaire. Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que sans le consentement du demandeur la société ne pouvait être engagée, de sorte qu'il contrôlait

juridiquement les activités de la société. S'il se dégage certes des explications du demandeur qu'il avait engagé un directeur afin de s'occuper matériellement des activités de la société ..., cette circonstance n'est pas de nature à dégager le demandeur de ses obligations en tant que gérant de la société. En effet, le demandeur ne saurait se retrancher derrière les méfaits du directeur, étant donné qu'il avait légalement l'obligation de s'occuper personnellement de la gérance de la société. Ainsi, en tant que représentant de la société, il aurait dû veiller à ce que le directeur, agissant sous ses ordres, respecte les obligations légales à sa charge, dont la retenue d'impôts sur traitements et salaires. C'est dès lors à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'impôt à valablement pu émettre un bulletin d'appel en garantie à l'égard du demandeur.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le dit non fondé, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 10 mars 2015, par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 10 mars 2015
Le greffier du tribunal administratif